



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 14751.000482/2007-02  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3302-007.508 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 22 de agosto de 2018  
**Recorrente** COPAL ENGENHARIA E PLANEJAMENTO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 31/01/2005 a 31/07/2005, 30/09/2005 a 31/12/2005

RECURSO VOLUNTÁRIO. MATÉRIA ESTRANHA À LIDE. NÃO CONHECIMENTO

Não se conhece do recurso voluntário na parte em que aborda matéria objeto de outro processo administrativo, por não integrar a lide sob exame.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 31/01/2005 a 31/07/2005, 30/09/2005 a 31/12/2005

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. EFEITOS

O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF - se constitui em mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária. Sua emissão não exclui, nem sua falta (r)estabelece a espontaneidade do sujeito passivo para o recolhimento dos tributos, mas sim o primeiro ato de ofício cientificado ao contribuinte ou seu preposto.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO

Não se aplica o instituto da denúncia espontânea aos casos em que o pagamento dos tributos objeto da fiscalização ocorre após a cientificação ao sujeito passivo do termo de início da ação fiscal.

APLICAÇÃO DO ART. 47 DA LEI 9.430, DE 1996. IMPOSSIBILIDADE.

O pagamento realizado nos 20 dias subsequentes ao início da ação fiscal, por si só, não é suficiente para atrair a aplicação do art. 47 da Lei 9.430, de 1996. Além dessa condição, referido dispositivo legal exige que os débitos recolhidos tenham sido previamente declarados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do recurso. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em negar provimento, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gerson José Morgado de Castro – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Corintho Oliveira Machado, Walker Araújo, Jorge Lima Abud, José Renato Pereira de Deus, Gerson José Morgado de Castro, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife, proferida por meio do Acórdão nº 11-26.817 – 2ª Turma, em 29 de junho de 2009 (e-fls. 185/190), cujo relatório é aqui transcrito:

*Contra a empresa já identificada foram lavrados os Autos de Infração, de fls. 04/06 e 12/14, do presente processo, para exigência dos créditos tributários, adiante especificados, referente aos períodos de apuração constantes dos autos de infração da COFINS e do PIS:*

### Valores em Real

| <b>Crédito Tributário</b> | <b>COFINS</b>     | <b>PIS</b>       |
|---------------------------|-------------------|------------------|
| <b>Contribuição</b>       | <b>115.752,21</b> | <b>24.216,84</b> |
| <b>Juros de Mora</b>      | <b>35.579,16</b>  | <b>7.716,31</b>  |
| <b>Multa Proporcional</b> | <b>86.814,11</b>  | <b>18.162,58</b> |
| <b>TOTAL</b>              | <b>239.145,47</b> | <b>50.095,73</b> |

*De acordo com o autuante, o referido auto é decorrente da falta/insuficiência de recolhimento das contribuições, cujas diferenças foram apuradas entre os valores escriturados e os declarados/pagos da COFINS e do PIS, conforme descrito às fls. 05, 13 e no Termo de Encerramento de Ação Fiscal, fls. 71/77.*

*Inconformada com a autuação, a contribuinte, por seu Diretor Administrativo Financeiro, apresentou a impugnação, de fls. 84/96, anexou cópia dos documentos, de fls. 97/158, alegando, em síntese, que:*

*- pelo Mandado de Procedimento Fiscal e respectivo Termo de Início de Ação Fiscal a impugnante obteve conhecimento da ação referente à fiscalização de*

*Imposto de Renda da Pessoa Jurídica -IRPJ, conforme ciência exarada em 06 de setembro de 2007. Posteriormente, pelo Mandado de Procedimento Fiscal Complementar, a fiscalização foi ampliada, incluindo-se a Contribuição sobre o Lucro Líquido - CSLL, PIS e COFINS, cujo ciente foi apostado em 09 de outubro de 2007. Em ambos MPF, o período fiscalizado foi de 01/2005 a 12/2005;*

*- na oportunidade do início da ação fiscal, foi disposto como "Observações Importantes", que a empresa poderia efetuar o pagamento espontâneo até o vigésimo dia subsequente à data do termo de início da fiscalização, nos termos do art. 47 da Lei n.º 9.430, de 1996;*

*- foi assim que a impugnante efetuou o pagamento de todos os tributos relativos à fiscalização relacionados com IRPJ, referentes ao ano de 1995 (sic), dentro do prazo de 20 dias seguintes ao início da fiscalização, conforme recibos acostados aos autos. O pagamento se deu com todos os consectários impostos pela legislação;*

*- dessa forma, não subsistiria sequer o interesse na continuação dos atos fiscalizatórios. Todavia, além do prosseguimento da ação, foram lavrados autos de infração sobre os tributos em comento, que sequer levaram em conta o pagamento espontâneo realizado, caracterizando o bis in idem, já que os tributos foram devidamente recolhidos dentro do prazo de 20 dias do início da ação fiscal, relacionado com IRPJ, e os demais tributos antes do início do processo fiscal;*

*- a fiscalização se iniciou em 6 de setembro, apenas com vistas à possibilidade de pagamento espontâneo do IRPJ, era desnecessário o recolhimento quanto aos demais tributos, que somente passaram a ser analisados a partir do MPF Complementar, que se iniciou a partir de 9 de outubro de 2007. Como houve o recolhimento do PIS, COFINS e CSLL, ocorreu a denúncia espontânea;*

*- o MPF complementar de n.º 04.3.01.00-2007-00368-6-1 teve a ciência do contribuinte aposta em 9 de outubro de 2007 e teve por objetivo a análise da CSLL, PIS e COFINS;*

*3.7- todas essas contribuições foram recolhidas antes do prazo exarado no MPF Complementar, motivo pelo qual se valeu o contribuinte do previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional(CTN);*

*3.8- não pode a impugnante sofrer a autuação pretendida sobre as contribuições - uma vez que fez o recolhimento acrescido dos encargos legais devidos - principalmente no que tange ao elevado montante da multa de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor do tributo, que se trata de punição excluída pela denúncia espontânea realizada;*

*3.9- nos termos do art. 138, parágrafo único do CTN, a responsabilidade é excluída quando o contribuinte se adianta sobre "medida de fiscalização, relacionados com a infração". Ora, se as contribuições somente foram fiscalizadas a partir de 9 de outubro, o pagamento até essa data realizado deve ser considerado denúncia espontânea, pois tal dia não havia medida de fiscalização existente quanto a essa infração;*

*3.10- impende esclarecer que a impugnante recolheu IRPJ dentro do prazo para pagamento espontâneo e CSLL, PIS e COFINS, denunciados espontaneamente. Portanto, no mínimo já houve o pagamento de tributos que deveriam ter sido abatidos dos autos de infração, medida que não foi levada em conta;*

3.11- requer que seja julgada improcedente a autuação decorrente dos MPF em comento.

A decisão recorrida concluiu em sentido contrário à pretensão da recorrente, nos seguintes termos (o erro de numeração dos tópicos encontra-se no documento original):

5.O lançamento foi constituído pela fiscalização, tendo sido cumpridos todos os requisitos para a lavratura do auto de infração do presente processo, determinados pelo art. 10 do Decreto n.º 70.235/1972 e pelo art. 142 do CTN, abaixo citados. O auto de infração foi lavrado por servidor competente com a identificação do autuado contendo a descrição dos fatos, a determinação da matéria tributável, os cálculos do montante do tributo devido, o enquadramento legal, assim, como foi proposta a aplicação da multa de ofício. Deste modo, todos os requisitos foram atendidos:

"Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;

VI- a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número dematrícula.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sobpena de responsabilidade funcional".I

6.A impugnante alega que "a fiscalização se iniciou em 6 de setembro, apenas com vistas à possibilidade de pagamento espontâneo do IRPJ, era desnecessário o recolhimento quanto aos demais tributos, que somente passaram a ser analisados a partir do MPF Complementar, que se iniciou a partir de 9 de outubro de 2007. Como houve o recolhimento do PIS, COFINS e CSLL, ocorreu a denúncia espontânea".

7.O MPF n.º 04.3.01.00-2007-00368-6, fl. 01, autoriza a fiscalização nos tributos e contribuições da pessoa jurídica no período de 01/2005 a 12/2005. E a Contribuinte teve ciência do MPF e do Termo de Início de Ação Fiscal, no mesmo dia, ou seja, 06 de setembro de 2007, fis. 01 e 20.

8.Pelo "Termo de Início de Fiscalização", de fis. 19/20, a Contribuinte tomou ciência do início de fiscalização, em 06 de setembro de 2007, fl. 20. O § 1º do art. 7º do Decreto n.º 70.235/1972, que rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União, dispõe que o início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo.

9.No entanto, o art. 47 da Lei n.º 9.430/96 com a redação dada pelo art. 70, II, da Lei n.º 9.532/97 dispõe que a pessoa jurídica intimada poderá pagar, até o

*vigésimo dia subsequente à data do recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo.*

*10. Os valores constantes dos lançamentos da Cofins e do PIS a que se referem os autos de infração já referenciados não foram declarados pela Contribuinte e os recolhimentos efetuados os foram sob fiscalização, embora antes da ciência dos autos de infração pela Impugnante, assim, não houve procedimento espontâneo.*

*11. Veja que no termo de início, nas "observações importantes", fl. 19, o Auditor Fiscal se refere a tributos e contribuições declarados.*

*13. A base de cálculo das contribuições é o faturamento do mês. A palavra faturamento, no texto legal, foi empregada no sentido de receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza. A partir de fevereiro de 1999, com a Lei n.º 9.718/1998, art. 3.º, §1.º, a base de cálculo das contribuições é o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta da pessoa jurídica, entendendo-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.*

*14. Estando, pois, comprovados os valores constantes dos autos de infração pelas planilhas apresentadas, cujos valores correspondem ao efetivamente apurado na escrita da empresa, conforme afirmado pelo Autuante, na descrição dos fatos e não tendo a contribuinte, em sua defesa, juntado qualquer documento que demonstrasse erro na base de cálculo das contribuições, é de se manterem os lançamentos.*

*15. No entanto, como a Contribuinte efetuou recolhimentos referentes aos Códigos de Receita (2172) Cofins, (8109) PIS, (6138) multa Cofins, (4466) juros cofins, (8408) multa PIS/PASEP e (7667) juros PIS/PASEP, conforme quadros I e II e considerando que estes valores foram recolhidos nas datas constantes dos DARF. ou seja, 25 e 26 de setembro de 2007, fis. 110, 112, 114, 116, 118, 120, 122, 125, 128, 130, 132, 136, 138, 140, 142, 144, 146, 148, 152, 154, 156 e 158, cujos valores são confirmados pelo Sistema Sinal 04 (Consulta Pagamento), de fis. 160/181, devem ser imputados quando da exigência do pagamento dos lançamentos constantes dos autos de infração.*

Intimada da decisão em 17/07/2009 (e-fls. 194), apresentou este Recurso em 12/08/2009 (e-fls. 196), reproduzindo suas alegações de impugnação, que podem ser resumidas nos seguintes pontos:

- I – existência de denúncia espontânea quanto à CSLL, COFINS e PIS;
- II – omissão da decisão recorrida quanto à alíquota de IRPJ e CSLL a ser aplicada;
- III – omissão da decisão recorrida quanto ao pagamento espontâneo do IRPJ.

É o relatório.

Fl. 6 do Acórdão n.º 3302-007.508 - 3ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 14751.000482/2007-02

## Voto

Conselheiro Gerson José Morgado de Castro, Relator.

O Recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade. Passo à sua análise.

### 1 Das alegações sobre matérias estranhas aos autos – não conhecimento.

A recorrente traz entre suas alegações matéria absolutamente estranha a estes autos, atinente à CSLL e ao IRPJ. Com efeito, consta em Informação Fiscal às e-fls. 83 que referidos tributos foram objeto de lançamento no processo n.º 14751.000483/2007-49.

Ante tal constatação, deixo de conhecer o Recurso quanto à suposta existência de denúncia espontânea em relação à CSLL e IRPJ e quanto ao questionamento sobre as alíquotas de tais tributos.

### 2 Da alegação sobre a existência de denúncia espontânea quanto às Contribuições ao PIS e COFINS.

Alega a recorrente que teria direito ao reconhecimento da existência de denúncia espontânea porque o Mandado de Procedimento Fiscal que autorizou o início da fiscalização, por meio do Termo de Início de Ação Fiscal cientificado à autuada em 06/09/2007, apenas autorizaria a análise do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica no período fiscalizado.

No citado Termo, lhe foi advertido quanto à possibilidade de realizar os pagamentos dos **tributos e contribuições** eventualmente devidos, na forma preconizada pelo art. 47 da Lei n.º 9.430/96, o que efetivamente ocorreu nos dias 25 e 26/09/2007.

A ciência da extensão daquele MPF aos tributos objeto destes autos teria ocorrido somente em 09/10/2009, sendo os recolhimentos por ela realizados, no entender da recorrente, anteriores ao início de qualquer procedimento de fiscalização, atraindo a aplicação do art. 138 do Código Tributário Nacional.

A questão basilar diz respeito aos efeitos do MPF quanto à exclusão da espontaneidade do sujeito passivo (em especial pela complementação daquele documento para abranger outros tributos além dos indicados inicialmente), em confronto com as normas que regem o Processo Administrativo Fiscal.

Aponta-se, desde já, que a ciência do Termo de Início de Ação Fiscal ocorreu no dia 06/09/2007 e a ciência dos autos de infração ocorreu no dia 26/10/2007, não sendo, pois, o caso de aplicação da Súmula CARF n.º 75.

A respeito dos efeitos do Mandado de Procedimento Fiscal, observa-se que este Conselho reiteradamente tem decidido quanto à inaptidão daquele instrumento para a caracterização de nulidade dos lançamentos realizados pela fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Observa-se nos julgados que irregularidades ou vícios em sua emissão, e

mesmo sua inexistência, não são considerados motivos suficientes para anulação dos lançamentos.

Nessa linha, transcrevo trechos de ementas de Acórdãos que tratam do tema:

**NULIDADE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL MPF.**

O Mandado de Procedimento Fiscal MPF constitui mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária. Ainda que houvessem irregularidades em sua emissão ou prorrogação não seriam motivos suficientes para anular o lançamento.

(Acórdão n.º 1302-003.732 – 1ª Seção / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária – Sessão de 17/07/2019).

**MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.**

O Mandado de Procedimento Fiscal, sob a égide da Portaria que o criou, é mero instrumento de controle administrativo. Estes instrumentos não podem obstar o exercício da atividade de lançamento conferida ao Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, que decorrem exclusivamente de Lei.

(Acórdão n.º 3302-007.284 – 3ª Seção / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária – Sessão de 19/06/2019).

**PROCEDIMENTO FISCAL. FALTA DE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE DO LANÇAMENTO.**

O Mandado de Procedimento Fiscal visa o controle administrativo das ações fiscais da RFB, não podendo afastar a vinculação da autoridade tributária à Lei, nos exatos termos do art. 142 do CTN, sob pena de responsabilização funcional. O Auditor Fiscal da Receita Federal, no pleno gozo de suas funções, detém competência exclusiva para o lançamento, não podendo se esquivar do cumprimento do seu dever funcional em função de portaria administrativa e em detrimento das determinações superiores estabelecidas no CTN, por isso que a inexistência de MPF não implica nulidade do lançamento.

(Acórdão n.º 9303-008.567 – CSRF / 3ª Turma – Sessão de 14/05/2019).

Nas decisões proferidas nesse sentido sobressai o entendimento de que o MPF é mero instrumento de controle administrativo, não se sobrepondo às determinações legais relativas à fiscalização e à autoridade para realizar o lançamento.

Com base nesse entendimento, a Primeira Seção de Julgamento deste Conselho já decidiu que o Mandado de Procedimento Fiscal não se sobrepõe ao Termo de Início de Ação Fiscal, para fins de caracterização da espontaneidade, conforme trecho da ementa e do voto abaixo transcritos:

**MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. ESPONTANEIDADE. INAPTIDÃO.**

A emissão do MPF não exclui nem a sua falta (r)estabelece a espontaneidade do sujeito passivo ao recolhimento dos tributos, mas sim o primeiro ato de ofício cientificado ao contribuinte ou seu preposto.

(Acórdão n.º 1201-001.677, 1ª Seção / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária - Sessão de 16/05/2017).

.....

“22. O MPF-F trata-se de instrumento de controle administrativo da atividade de fiscalização, e uma garantia pra o contribuinte de que o agente se trata realmente de pessoa investida da autoridade para desempenhar a fiscalização.

23. Conforme define a legislação, Decreto nº 70.235, de 1972, art. 1º [sic], I e §§ 1º e 2º, o procedimento fiscal tem início com o primeiro ato de ofício praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo ou seu preposto, e prorroga a competência da autoridade que primeiro conhecer do ilícito; o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo; os efeitos do termo de intimação valerão pelo prazo de 60 (sessenta) dias, prorrogáveis, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

.....

No mesmo sentido já se registrou decisão no âmbito desta Terceira Seção de Julgamento, conforme trecho da ementa abaixo:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PRESCINDIBILIDADE PARA VALIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REAQUISIÇÃO DA ESPONTANEIDADE. EFEITOS.

O Mandado de Procedimento fiscal – MPF não é requisito de validade do auto de infração, funcionando como simples instrumento de controle e planejamento administrativo, de modo que sua ausência, ou mesmo defeito em sua prorrogação, não importa em nulidade do ato administrativo de lançamento, tampouco interfere na reaquisição da espontaneidade, para a finalidade do art. 138 do Código Tributário Nacional c/c art. 7º do Decreto nº 70.235/72.

(Acórdão nº 3401-003.803 – 3ª Seção / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – Sessão de 25/05/2017).

Ainda, como bem observou a decisão recorrida, o Termo de Início de Ação Fiscal (e-fls. 22/23), cientificado à recorrente em 06/09/2007, foi expresso em informar quanto à possibilidade de efetuar o recolhimento dos **tributos e contribuições** já declarados, utilizando-se a prerrogativa estabelecida pelo art. 47 da Lei nº 9.430, de 1996, sob pena de realizar-se o lançamento de ofício, acrescido da respectiva multa, caso não pagos. Nota-se, portanto, que o citado termo se referia a todos os tributos e contribuições para os quais a autoridade fiscal possuía competência para a fiscalização, entre os quais o PIS e a COFINS aqui tratados.

Tendo sido realizados os recolhimentos após a data de início do procedimento de fiscalização, assim entendida, com fulcro no art. 7º, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972, como a data em que a recorrente foi cientificada do Termo de Início de Ação Fiscal, não há que se falar em aplicação do instituto da denúncia espontânea, por força do disposto no § 1º daquele mesmo artigo.

### **3 Da aplicação do art. 47 da Lei nº 9.430, de 1996. Impossibilidade.**

Alega ainda a recorrente que aos recolhimentos por ela realizados seria aplicável o disposto no art. 47 da Lei nº 9.430, de 1996, aqui transcrito (grifei):

*Art. 47. A pessoa física ou jurídica submetida a ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à*

*data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições **já declarados**, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimentos espontâneo. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)*

Como se vê, referida hipótese legal exige, para sua aplicação, que os débitos aos quais se pretenda afastar a imposição de multa de ofício estejam **já declarados** no momento de início do procedimento de fiscalização, o que não ocorreu em relação aos tributos lançados nestes autos.

Tal conclusão, adotada pelo Acórdão de piso, foi também reproduzida no âmbito deste Conselho no julgamento da autuação relativa ao IRPJ e CSLL lançados contra a ora recorrente, objeto do Acórdão n.º 1402-00.948, proferido pela 2ª Turma Ordinária, 4ª Câmara, da Primeira Seção de Julgamento, em sessão realizada no dia 16/03/2012, como se extrai do seguinte trecho do voto do relator naquele *decisum*:

“Com relação a esse aspecto, há que se destacar, de início, que não há dúvida de que a recorrente promoveu os recolhimentos no prazo de 20 dias, contados do início da ação fiscal, bem assim que informou em sua DIPJ os créditos reputados indevidos sob a designação ‘Total de Outros Créditos – IPI creditado’. Tais informações constam do próprio relatório fiscal.

Mesmo assumindo tais pressupostos fáticos, peço licença à recorrente, mas não vejo como considerar que o art. 47 possa ser aplicado ao caso concreto. A meu ver, o alcance do dispositivo é demasiadamente claro: os tributos e contribuições devem estar declarados previamente ao início do procedimento fiscal.”

#### **4 Conclusão.**

Pelas razões aqui expostas, voto por conhecer parcialmente do recurso e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Gerson José Morgado de Castro